

量
能
用
税
原
则
初
论

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 200308213

UDC_____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

量能用税原则初论

Preliminary Exploration on Tax-and-spend Principle

王 晓 飞

王
晓
飞

指
导
教
师
:
李
刚
讲
师
、
博
士

指导教师姓名: 李刚 讲师、博士

专 业 名 称: 法 律 硕 士

论文提交日期: 2006 年 4 月

论文答辩时间: 2006 年 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席:_____

评 阅 人:_____

厦
门
大
学

2006 年 4 月

厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。

2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期： 年 月 日

导师签名：

日期： 年 月 日

摘要

传统税法仅从税款征收角度构造现行税收的概念或税法的原则，把税款的征收和使用割裂开来，无论其理论有多么精辟，都不乏其片面性，无法体现税收实质性含义。本文跳出传统税法的研究视野来，把税款的使用纳入税法的研究范畴，认定完整法律上的税收概念应是税款的征收与使用的统一，而不仅仅是征收单方面的规定。由此，引出本文所探讨的量能用税原则，把税款的征收和税款的使用统一在税法原则中加以研究，提出量能原则不仅包括在税款征收过程中对纳税人的量能课税原则，也包括在税款使用过程中对政府的量能用税原则。

本文除前言和结束语之外，共有三章内容，分别概述如下：

前言指出传统税法仅从税款征收的角度研究的不健全，说明把税款使用纳入税法研究的意义。

第一章讨论量能课税原则的定位及其不足。该章对量能课税原则概念作了界定，简而言之，量能课税原则指税收负担必须根据负担能力进行分配。然后介绍当前税法学者对量能课税原则的不同定位，提出各学者的讨论仅仅围绕如何在纳税人之间公平分配税负，也仅仅停留在税款征收的阶段，有一定的片面性。最后提出量能课税原则的不足之处，主要包括税款使用效率的忽视及纳税人权利的忽视两方面。

第二章确立量能用税原则的必要性和可行性。该章从理论和实践两个层面阐述量能原则扩展到税款使用方面的必要性，理论层面主要包括税收的本质和税权的界定，实践层面主要从当前财政支出效率及预算现状出发加以阐述。还从税法与财政法的关系角度说明把税款使用纳入到税法研究具有一定的可行性，也具有一定的理论前瞻性。

第三章讨论量能用税原则的适用及相关问题。把量能用税原则与财政法中的量入为出原则相结合，分析了量能用税原则在现行法律制度中的体现。然后针对目前法律的规定指出应当在预算监督方面予以加强，包括权力机关和政府的监督、审计部门的监督及公众的司法监督三方面。最后对公众的司法监督方面予以重点阐述，提出纳税人诉讼制度的构想。

结束语对本文总体思路加以回顾，并坦陈本文缺憾。

本文的创新之处在于跳出传统税法仅停留在税款征收阶段的研究范围,把税款的使用也纳入税法的研究视野之内,将税款的征收和使用紧密结合起来予以探讨,从而对税法理论上的研究有一定突破。在此基础上提出量能课税原则,强调在税款征收完成后政府应合理使用税款。

关键词: 量能课税; 量能课税; 纳税人权利

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

Traditional taxation constructed the conception of tax or the principle of taxation law only from the angle of tax levy. It has given rise to the rupture between tax levy and tax using. The author thinks it is not integral and no lack of unilateralism if only from the angle of levy. It cannot embody the integral definition of taxation no matter how excellent the theory is. The author thinks tax using should be brought into the category of taxation. Integral conception of taxation is the unity of tax levy and tax using yet not the unilateral regulation of tax levy. The author brings forward tax-and-spend principle. Burden and tax-and-spend principle rests not only on the stage of tax levy but also the stage of tax using. It includes burden principle to taxpayers and tax-and-spend principle to governments.

There are three chapters except Preface and Conclusion. Each will be separately summarized as following:

Preface: The author points out the deficiency of traditional taxation and expatiates the significance of tax using be brought into taxation.

Chapter one: In this chapter, the author mainly expatiates on the connotation and deficiency of burden principle. Firstly, the author brings forward the connotation of burden principle through the compare of burden principle and benefit principle. At a word, burden principle is that tax should be distributed according to one's ability: Secondly, the author introduces different orientations of burden principle by taxation scholars. Many scholars' discussion only surrounded distribution among taxpayers and only rested on the stage of tax levy. There is no lack of unilateralism of these discussions. Then the author brings forward the deficiency of burden principle which mainly including the ignorance of the efficiency on tax using and the taxpayers' rights.

Chapter two: In this chapter, the author mainly expatiates on the necessity and feasibility of establishing the tax-and-spend principle. Necessity of establishing the tax-and-spend principle includes theory and practice. In theory includes the definition of taxation and taxation power. In practice includes current finance expenditure and budget situation. As to feasibility of establishing the tax-and-spend principle, the

ABSTRACT

author analyzes relation of taxation law and fiscal law and explorations of many scholars.

Chapter three: In this chapter, the author mainly expatiates on the appliance and relative problems of tax-and-spend principle. Firstly, the author analyzes interrelated regulations in the current law system on tax-and-spend principle. On this basis, the author emphasizes the supervision of budget which mainly includes three ways: the supervision of government; the supervision of audit department; the supervision of taxpayers. Finally brings forward the taxpayers' litigation. The author thinks taxpayers not only have the litigation right to governments' illegal tax collection behavior but also to tax using behavior.

Conclusion: Looking back the overall thinking and describes the defects of this article.

The innovation of this article is the connection research of tax levy and tax using. Then the author brings forward tax-and-spend principle.

Key words: burden principle; tax-and-spend principle; taxpayers' right.

目 录

导 论	1
第一章 量能课税原则的定位及不足	2
第一节 量能课税原则的内涵	2
一、量能课税原则的概念	2
二、量能课税原则的特点	3
第二节 学术界对量能课税原则的定位	4
一、量能课税原则作为一种财税思想	4
二、量能课税原则作为立法原则	4
三、量能课税原则作为税法的基本原则	5
第三节 量能课税原则的不足	5
一、税款使用效率的忽视	6
二、纳税人权利的忽视	7
第二章 确立量能课税原则的必要性与可行性	10
第一节 确立量能课税原则的必要性	10
一、理论层面的必要性	10
二、实践层面的必要性	14
第二节 确立量能课税原则的可行性	18
一、税法与财政法学科关系	18
二、目前学术界对用税的讨论	20
第三章 量能课税原则的适用及相关问题	22
第一节 量能课税原则在现行法律中的体现	22
一、与财政法量入为出的关系	22
二、现行法律规定解析	23
第二节 对税款使用的监督	23
一、权力机关和政府的监督	24

目 录

二、审计部门的财政监督	24
三、公众的财政监督	25
第三节 纳税人诉讼	25
一、纳税人诉讼的概念及其特征	26
二、国外司法实践	28
三、确立我国纳税人诉讼制度	29
结 语	33
参考文献	34

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 Orientation and deficiency of burden principle	2
Subchapter 1 Connotation of burden principle	2
Section 1 Burden principle and benefit principle	2
Section 2 Characteristic of burden principle	3
Subchapter 2 Orientation of burden principle	4
Section 1 Burden principle as a financial and taxation thought	4
Section 2 Burden principle as a legislative principle	4
Section 3 Burden principle as a basic principle	5
Subchapter 3 Deficiency of burden principle	5
Section 1 Ignorance of efficiency on tax using	6
Section 2 Ignorance of taxpayers' rights	7
Chapter 2 Necessity and feasibility of establishing tax-and-spend principle	10
Subchapter 1 Necessity of establishing tax-and-spend principle	10
Section 1 Necessity in theory	10
Section 2 Necessity in practice	14
Subchapter 2 Feasibility of establishing tax-and-spend principle	18
Section 1 Relation of taxation law and fiscal law	18
Section 2 Explorations of scholars	20
Chapter 3 Appliange and relative problems of tax-and-spend principle	22
Subchapter 1 Interrelated regulations in current law system on tax-and-spend principle	22
Section 1 The relation between tax-and-spend and tax-and-spend principle	22
Section 2 Analyses on current regulations	23
Subchapter 2 Supervision on tax using	23

CONTENTS

Section 1	Supervision of government	24
Section 2	Supervision of audit department	24
Section 3	Supervision of taxpayers	25
Subchapter 3	Taxpayers' litigation	25
Section 1	Connotation and character of taxpayers' litigation	26
Section 2	Judicial practice in foreign countries	28
Section 3	Establishment of taxpayers' litigation in our country	29
Conclusion	33
Bibliography	34

导 论

“若从现代税法体现的人权意识出发，税法不单纯是税务机关行使征税权的根据，即‘征税之法’，更为重要的是，税法是保障纳税者基本权利的，旨在对抗征税权滥用的‘权利之法’。”^①

——（日）北野弘久

一直以来，在我国税法学领域，人们所关注的是国家征税权的分配和行使、税种和税率的设置和调整、税收征管的力度与效果等问题。总的说来，对这些问题的思考都围绕一个中心：如何让纳税人尽最大可能地履行纳税义务，即如何实现国家财政收入的增长甚至使其超过预期的充足。目前税法学界所讨论的量能课税原则也是如此，仅从纳税人的角度出发，也仅停留在税款征收的阶段，在税款征收阶段要求纳税人按其不同纳税能力缴纳税款。至于征收之后的税款使用则完全与其相分离，而由财政法加以研究，这种割裂税款征收与使用过程的做法使得税法学在一些重大理论问题上裹足不前，也对税款使用的效率和纳税人的权利保护有一定的影响，毕竟税款的征收和使用是一个统一的过程。

笔者认为单从税款征收或纳税义务的角度构造现行税收的概念或税法的原则，无论其理论有多么精辟，都不乏其片面性，无法体现税收的完整性、实质性含义。因此，笔者跳出传统税法仅停留在税款征收阶段的研究方法，把税款的使用也纳入税法的研究范畴，从而认定完整的法律上的税收概念应是税款的征收与使用的统一，而不仅仅是课税单方面的规定。从这一思路出发，对税法中量能原则作初步探析，本文中所指的量能原则，把税款的征收和使用两方面加以综合考虑，既包括在税款征收过程中对纳税人的量能课税原则，也包括在税款使用过程中对政府的量能用税原则。量能课税原则，即按纳税人能力的不同而征收不同的税款；量能用税原则，即政府须按照所征收的税款合理安排支出。

^① 陈刚.宪法化的税法与纳税者基本权一代译者序[A]. [日]北野弘久.税法学原论(第四版)[M].陈刚,杨建广等译,北京:中国检察出版社,2001.18.

第一章 量能课税原则的定位及不足

第一节 量能课税原则的内涵

一、量能课税原则的概念

学者们大都认为量能课税原则^①是由税收公平原则发展而来，所以谈到量能课税原则时，我们有必要先讨论税收公平原则。税收公平原则，通常指纳税人的地位必须平等，税收负担在纳税人之间进行公平分配。它要求纳税不仅仅要按照税收法定主义的要求，而且要按照公平观念确定税收的负担，有的时候要突破法律的形式规定，从公平理念的指导下去征收税款，确定纳税人的税收负担。

关于税收公平原则更为详细的含义，一直存在两大传统——利益赋税原则和量能课税原则。在税法学的发展历程里，学者们围绕这两大传统进行了激烈的争论，焦点在于何者更有利于公平的实现。利益原则认为税收是社会成员为了得到政府的保护所付出的代价，纳税人根据各人从政府提供的服务即公共服务（公共产品）中享受利益的多少而相应地纳税。享受利益多的人多纳税，享受利益少的人少纳税，没有享受利益的人则不纳税。这一税负原则来源于自愿交易理论和相对价格理论，将税收看作为公共服务的对价，人们以自愿交易为基础对公共服务缴纳税金。这样一来，税收公平原则就体现为利益原则。量能课税原则认为税款的征收不应以形式上实现依法征税，满足财政需要为目的，而应在实质上实现税收负担在全体纳税人之间的公平分配，使所有的纳税人按照其实质纳税能力负担其应缴纳的税收额度。简而言之，税收负担必须根据负担能力进行分配。

利益原则把税收公平的基点定位在纳税人从公共产品中享受的利益多少，而量能课税原则却把税收公平的基点定位于纳税人税收负担能力的大小。依利益原

^① 根据国际财政文献局（IBFD）的权威定义是：Ability to pay or taxable capacity (also known as the accretion principle) is the theoretical amount of tax which each individual taxpayer is able to contribute to his government and is based on the principle that individuals with higher income or greater wealth should pay more tax than those with lower income or lesser wealth. Ability to pay thus relates to the economic capacity of each taxpayer as compared to the economic capacity of individuals in different circumstances. In other words, ability to pay is more a matter of an equitable distribution of the tax burden among taxpayers (Compare: Benefit principle). Ability to pay is used, inter alia, as an argument for progressive tax rates, for the imposition of taxes on capital, and for child and age allowances.

则，从公共产品中享受利益多的纳税人多纳税，从公共产品中享受利益少的纳税人少纳税，从公共产品中没有享受利益的纳税人不纳税。依量能课税原则，纳税能力强者应多纳税，纳税能力弱者可少纳税，无纳税能力者则不纳税。因此，我们可以得知，量能课税原则就是一种把公平奠基于负担能力之上的税收公平原则。

二、量能课税原则的特点

量能课税原则的最大特点在于对分配正义（在这里主要指税款的公平分配）和纳税人负担能力的重视，主要体现在以下两个方面：

（一）量能课税原则对分配正义的重视

量能课税原则对分配正义的重视，体现于它在税款的公平分配上。量能课税原则要求所有的纳税人按其实际负担其应负的赋税。具体内容是指：人民的赋税负担，应分别按照其经济负担能力亦即赋税负担能力为依据，使同样经济状况的人负担同等的赋税，不同经济状况的人负担不同的赋税；并可由此推论得知，无赋税负担能力的人民就不应让其负担赋税。不难看出其精髓在于它不仅要求法律上形式平等的实现，且更加强调实质平等，即强调了税收的人税化，认为税收应尽可能朝人税化的方向发展，在具体税收制度中应尽可能考虑纳税者各种人的方面的因素。

（二）量能课税原则对纳税人负担能力的重视

量能课税原则对纳税人负担能力的重视，体现在公共支出上对每个公民的无偏袒。在承认纳税是公民对国家应尽义务的前提下，量能课税原则确保政府的公共支出对每个公民无所偏袒，不受其所纳税额的影响，不论有无纳税能力，政府对纳税人的公共支出没有区别。按照利益原则，对没有享受利益的人不纳税，换言之，不纳税的人就不能享受利益，那么对于没有纳税能力的纳税人而言，因为其无法提供税款，也即无法享受政府提供的利益了。对于纳税人而言，这显然是不公平的。如果各纳税人会因为其纳税能力而影响从公共支出中获得利益，则量能课税原则的精髓也就不存在了。量能课税原则的存在，正是弥补了这样的不足，既按照纳税人的负担能力来征收税款，也不因为纳税人负担能力弱而影响其应从政府享受到的公共福利，即使是没有纳税能力的纳税人，也不因为其纳税能力而对享受公共支出受影响。

第二节 学术界对量能课税原则的定位

一、量能课税原则作为一种财税思想

我国税法学者熊伟先生认为,量能课税原则仅是一种财税思想,目前没有必要将其作为税法的基本原则对待,也不可行,因为该原则的适用除了在所得税领域外,存在很多限制;即便在所得税领域,其适用也有问题。如果量能课税原则在法学上的作用不仅仅是一种财税思想,那么,它最多也只能成为一项所得税法原则,而不能泛称税法的基本原则。因此,他主张,税法应当恢复平等主义作为普遍原则的地位,将量能课税从整体上作为一种有待追求的财税理想。

再者,抛开各种不确定性因素不谈,即便将量能课税从财税思想上升到法律原则,这种原则的作用范围也是十分有限的。从税收法定主义的角度看,量能课税最多只能作为一个立法原则,在行政执法和法院司法的阶段无法发挥规范作用。以税法漏洞补充为例,如果没有其他法律原则的限制,一般而言,量能课税的确可以在税法漏洞补充中发挥积极的作用,正如诚实信用原则在私法漏洞补充中所发挥的作用一样。不仅立法机关可以遵循量能课税的法例填补税法漏洞,行政机关和司法机关也可以在其指导下,通过类推适用、目的性扩张、目的性限制等方式达到完善税法的目的。不过,这种漏洞补充已经成为新的立法,而不再是漏洞补充了。^①

二、量能课税原则作为立法原则

日本著名税法学家北野弘久认为,应能负担原则属立法理论标准上的原则,它在租税立法上起着指导性原则的重要作用。因此,若是已成立的租税立法违反了该项原则将会导致违宪无效的后果。从这个意义上来说,应能负担原则构成了宪法论水准上的法律解释方面的原则。

量能课税原则是从日本《宪法》第13条关于“尊重个人”、第14条关于“法律面前人人平等”、第25条关于“健康且富有文化性的最低限度的生活”,以及第29条关于“生存权保护”的规定中抽象出来的,因此它不再单纯是财政学上的原

^① 参见刘剑文,熊伟.税法基础理论[M].北京:北京大学出版社,2004.135-136.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库